



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13370.721392/2020-30
ACÓRDÃO	1402-007.427 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DECIO COMERCIO E SERVICOS RODOVIARIOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018

IRPJ. RECEITA OMITIDA. BONIFICAÇÃO.

Contrato que prevê bonificação pela exclusividade de revenda de determinados produtos amolda-se ao conceito de fato gerador do Imposto de Renda e Proventos de qualquer natureza, na medida em que produz um acréscimo patrimonial do sujeito passivo.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. MULTA QUALIFICADA. SÚMULA CARF 14. DESCABIMENTO DA QUALIFICAÇÃO.

Súmula CARF nº 14 A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal, em face da estreita relação de causa e efeito entre ambos.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO A PARTIR DE 2007. EXIGÊNCIA DEPOIS DO ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. LEGALIDADE.

A partir do ano-calendário 2007, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que serão aplicadas as seguintes multas. A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário

ACÓRDÃO 1402-007.427 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA PROCESSO
13370.721392/2020-30

correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 135, INC. III, DO CTN.

Ausentes os pressupostos necessários à configuração da responsabilidade tributária, pela total inexistência de fraude na operação contábil, há que se retirar o sócio/administrador do polo passivo do lançamento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, i.i) dar provimento parcial ao recurso voluntário unicamente para afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo seu percentual de 150% para 75%, mantendo integralmente os lançamentos; i.ii) dar provimento ao recurso voluntário das pessoas físicas arroladas como solidárias, ELMO DE SOUZA MACEDO e EDMUNDO SOUZA MACEDO para afastar a imputação; ii) por voto de qualidade, na forma do artigo 1º, da Lei nº 14.689, de 20/09/2023 e artigo 25, § 9º, do PAF (Decreto nº 70.235 de 1972), negar provimento ao recurso voluntário da recorrente em relação à infração “muita isolada por falta ou insuficiência no recolhimento de estimativas mensais”, vencidos os Conselheiros Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Ricardo Piza Di Giovanni e Alessandro Bruno Macêdo Pinto que davam provimento e cancelavam os lançamentos.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

(documento assinado digitalmente)

Rafael Zedral- Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alessandro Bruno Macedo Pinto, Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritania Elvira de Sousa Mendonca, Rafael Zedral, Ricardo Piza di Giovanni, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento que negou provimento à sua impugnação.

No caso, a Fiscalização, baseando-se no teor da Solução de Consulta 110/2019, que orienta a tributação dessas bonificações pelo regime de competência, ou seja, no momento da assinatura do contrato, lançou IRPJ e reflexos em vista do não oferecimento à tributação de bonificações recebidas antecipadamente da Petrobrás Distribuidora.

A empresa, no entanto, **impugnou a decisão**, alegando que as bonificações não são receitas, mas sim um "empréstimo financeiro" ou uma "obrigação" sujeita a condições. A Macedo & Souza Ltda defende que a tributação só seria devida se as metas contratuais fossem cumpridas, e contesta a aplicação da Solução de Consulta, que afirma não ser aplicável ao caso.

Houve também lançamento de multas isoladas por não reconhecimento de estimativas.

Em pedido alternativo, alega a aplicação de alíquotas menores para PIS e COFINS, argumentando que as bonificações teriam natureza financeira, e que possuir **créditos acumulados** que não foram descontados.

Houve qualificação da multa de ofício e responsabilização dos sócios-**administradores**. Em sua defesa, os sócios negaram qualquer ato ilícito e pediram para serem retirados do processo, argumentando que a fiscalização não comprovou seu envolvimento.

A empresa, por fim, invocou princípios constitucionais como o do não confisco e da legalidade para reforçar a sua argumentação.

Em sessão de 11 de fevereiro de 2021 (e-fls. 1882) a DRJ julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade do contribuinte, nos termos da ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2016,2017,2018 LUCRO REAL. ANTECIPAÇÃO DE BONIFICAÇÃO MONETÁRIA DE PERFORMANCE. INCIDÊNCIA. REGIME DE RECONHECIMENTO DE RECEITAS.

O IRPJ apurado pelo Lucro Real incide sobre a bonificação monetária de performance recebida antes do cumprimento de metas pré estabelecidas, que deve ser reconhecida pelo regime de competência.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS A antecipação mensal do IRPJ e da CSLL é obrigatória e seu recolhimento não fica afastado seja em função de apuração de prejuízo, seja em função de apuração de tributo em valor menor que o total das estimativas não pagas. O não recolhimento ou recolhimento a menor do valor devido submete-se à incidência da multa isolada prevista em lei.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação constitucional ao confisco é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

ACÓRDÃO 1402-007.427 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA PROCESSO
13370.721392/2020-30

Nos casos em que restar comprovada a conduta dolosa do sujeito passivo visando a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, deve ser aplicada a multa de ofício qualificada.

1 TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal, em face da estreita relação de causa e efeito entre ambos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano-calendário: 2016, 2017, 2018 NÃO CUMULATIVIDADE. ANTECIPAÇÃO DE BONIFICAÇÃO MONETÁRIA DE PERFORMANCE. INCIDÊNCIA. REGIME DE RECONHECIMENTO DE RECEITAS.

A Contribuição para o PIS/PASEP apurada de forma não cumulativa incide sobre a bonificação monetária de performance recebida antes do cumprimento de metas pré-estabelecidas, que deve ser reconhecida pelo regime de competência.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Ano-calendário: 2016, 2017, 2018 NÃO CUMULATIVIDADE. ANTECIPAÇÃO DE BONIFICAÇÃO MONETÁRIA DE PERFORMANCE. INCIDÊNCIA. REGIME DE RECONHECIMENTO DE RECEITAS.

A COFINS apurada de forma não cumulativa incide sobre a bonificação monetária de performance recebida antes do cumprimento de metas pré estabelecidas, que deve ser reconhecida pelo regime de competência.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Ciente da decisão de primeira instância, o ora Recorrente apresenta Recurso Voluntário, no qual expõe os fundamentos de fato e de direito que serão desenvolvidos no voto.

Ao final, pede a revisão do Acórdão da DRJ no sentido de que seja deferido seu pleito.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Rafael Zedral - Relator

Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário. Demais disso, observo que o recurso é tempestivo e atende os outros requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

DO MÉRITO

O presente processo administrativo trata da exigência de crédito tributário em face de alegada omissão de receitas provenientes de bonificações antecipadas recebidas da Petrobras Distribuidora.

A recorrente atua comercialmente como distribuidora de combustíveis e firmou contrato com a Petrobrás que tem como objeto o recebimento de bonificação pelo seu desempenho nas vendas de combustíveis. Este bônus era recebido antecipadamente, no momento da assinatura do contrato. No período fiscalizado (2016, 2017 e 2018) foram recebidos pela recorrente R\$ 30.662.974,44.

Alguns contratos remontam ao ano de 2008, os quais são renovados por aditivos que postergam o prazo de vencimento e adicionam outros valores de bonificações, inclusive em casos em que a recorrente não cumpre 100 % das metas.

Após o período do contrato, a recorrente deveria restituir o valor recebido caso não tenha cumprido as metas de desempenho estipuladas, ainda que parcialmente.

A Fiscalização apresenta exemplos de contratos em que a recorrente cumpriu boa parte das metas. Há contratos em que cumpriu 99,95% das metas de vendas. Mas ainda que os contratos obrigassem a restituições parciais da bonificação, quando não atingidos os 100% de meta, recorrente e a Petrobrás, contrariando o que firmaram inicialmente, firmavam novos aditivos para não só prorrogar o prazo do contrato, mas também adicionar expressivos valores de bonificações.

Como já dito no relatório, estes valores não transitaram em contas de receitas, portanto, não foram tributadas. A recorrente entende que estas bonificações somente poderiam ser tributadas ao final do prazo do contrato, momento em que seria apurada tanto o atingimento das metas de vendas, bem como eventual montante passível de restituição à Petrobrás.

Analisando os autos, entendo que assiste razão à Fiscalização, pelo menos neste tópico.

O recebimento da bonificação, ainda que de forma antecipada, não desnatura o efeito no patrimônio da empresa, que é significativamente aumentado pelo recebimento dos valores.

A autoridade fiscal demonstra que a recorrente não obedeceu nem mesmo o critério contábil que afirma ter adotado, que é a tributação das bonificações apenas após o reconhecimento do cumprimento das metas de desempenho. Cita, nas e-fls. 1743, que um

determinado contrato, em que a empresa recebeu antecipadamente R\$13.003.200,00, foi dado como quitado parcialmente pela Petrobrás no ano de 2017. Este atingimento parcial das metas, pela lógica do contrato firmado, implicaria a devolução de R\$ 2.996.800,00, à Petrobras.

Ocorre que nem os R\$ 2.996.800,00 foram devolvidos à Petrobrás, e nem os R\$ 10.006.400,00 (R\$13.003.200,00 - R\$ 2.996.800,00) foram tributados no período de apuração em que a própria recorrente alega ser o momento adequado, ou seja, na apuração final da meta de desempenho.

Nas palavra da autoridade fiscal:

“Fosse seguido o critério que o contribuinte informou utilizar, dado que seu fornecedor, nos termos do contrato, **“confere quitação ao valor referido acima”**, seria um momento propício para reconhecer a receita que naquele momento se consolidava (R\$ 13 milhões em 2017 apenas para o contrato citado), caso fosse adotado o critério **(embora errado...)** de tributar apenas no cumprimento do contrato. Contudo, a prática do contribuinte não foi essa, **pois nem assim tributou qualquer valor.**” Grifei.

E a recorrente não devolveu à Petrobrás os R\$ 2.996.800,00 relativos à meta não cumprida, porque o contrato foi aditado, momento em que novos valores de bonificação (R\$ 7.700.000,00) foram imediatamente recebidos pela empresa (e-fls. 128):

CLÁUSULA PRIMEIRA – OBJETO:

1.1 O presente aditivo tem por objeto registrar que, no período de 01/10/2011 a 30/04/2017, o REVENDEDOR cumpriu o equivalente a 81,27% da galonagem de produtos contratada no CPCVM nº GRPMG3-0034/2011, o que corresponde a 81,27 % do valor total da bonificação antecipada recebida por força do Contrato ora aditado, ou seja, R\$ 13.003.200,00 (Treze milhões, três mil e duzentos reais).

1.1.1 Pelo presente ato, a BR confere quitação ao valor referido acima, e o REVENDEDOR, por sua vez, expressamente reconhece permanecer devedor do saldo remanescente da bonificação antecipada objeto do Contrato ora aditado, no valor de **R\$ 2.996.800,00 (Dois milhões, novecentos e noventa e seis mil e oitocentos reais)**.

1.2 Em razão do cumprimento de galonagem previsto no item 1.1, e da prorrogação do prazo de vigência do CPCVM nº GRPMG3-0034/2011 até 30/04/2022, a BR concederá uma bonificação antecipada adicional ao REVENDEDOR, no valor de **R\$ 7.700.000,00 (Sete milhões setecentos mil reais)**, que será liberada na forma prevista na CLÁUSULA SEGUNDA abaixo.

O lançamento Fiscal, corroborado pelo Acórdão recorrido, está fundamentado na Solução de Consulta [SC Cosit nº 110/2019](#), que possui a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ LUCRO REAL. ANTECIPAÇÃO DE BONIFICAÇÃO MONETÁRIA DE PERFORMANCE. INCIDÊNCIA. REGIME DE RECONHECIMENTO DE RECEITAS.

O IRPJ apurado pelo Lucro Real incide sobre a bonificação monetária de performance recebida antes do cumprimento de metas pré-estabelecidas, que deve ser reconhecida pelo regime de competência.

Dispositivos Legais: CTN, arts. 116 e 117; CC, arts. 121 a 130; Lei nº 6.404/1976, art. 177; Decreto-Lei nº 1.578/1977, arts. 11 e 12; RIR/2018, arts. 210, 258, § 1º, 259, caput, e 397.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL LUCRO REAL. ANTECIPAÇÃO DE BONIFICAÇÃO MONETÁRIA DE PERFORMANCE. INCIDÊNCIA. REGIME DE RECONHECIMENTO DE RECEITAS.

A CSLL apurada pelo Lucro Real incide sobre a bonificação monetária de performance recebida antes do cumprimento de metas pré-estabelecidas, que deve ser reconhecida pelo regime de competência.

Dispositivos Legais: CTN, arts. 116 e 117; CC, arts. 121 a 130; Lei nº 8.981/1995, art. 57; Lei nº 7.689/1988, art. 2º; Lei nº 6.404/1976, art. 177; Decreto-Lei nº 1.578/1977, arts. 11 e 12; RIR/2018, arts. 210, 258, § 1º, 259, caput, e 397.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep NÃO CUMULATIVIDADE. ANTECIPAÇÃO DE BONIFICAÇÃO MONETÁRIA DE PERFORMANCE. INCIDÊNCIA. REGIME DE RECONHECIMENTO DE RECEITAS.

A Contribuição para o PIS/Pasep apurada de forma não cumulativa incide sobre a bonificação monetária de performance recebida antes do cumprimento de metas pré-estabelecidas, que deve ser reconhecida pelo regime de competência.

Dispositivos Legais: CTN, arts. 116 e 117; Lei nº 10.637/2002, arts. 1º, §§ 1º e 2º; CC, arts. 121 a 130; MP nº 2.158-35/2001, art. 20; Lei nº 6.404/1976, art. 177; Decreto-Lei nº 1.578/1977, arts. 11 e 12.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins NÃO CUMULATIVIDADE. ANTECIPAÇÃO DE BONIFICAÇÃO MONETÁRIA DE PERFORMANCE. INCIDÊNCIA. REGIME DE RECONHECIMENTO DE RECEITAS.

A Cofins apurada de forma não cumulativa incide sobre a bonificação monetária de performance recebida antes do cumprimento de metas pré-estabelecidas, que deve ser reconhecida pelo regime de competência.

Dispositivos Legais: CTN, arts. 116 e 117; Lei nº 10.833/2003, arts. 1º, §§ 1º e 2º; CC, arts. 121 a 130; MP nº 2.158-35/2001, art. 20; Lei nº 6.404/1976, art. 177; Decreto-Lei nº 1.578/1977, arts. 11 e 12.

De fato, não há reparos a fazer na decisão de piso, neste ponto específico, pois o momento da tributação das receitas de bonificação é na data do seu recebimento, pois o contrato de bonificação trata de condição resolutória, sendo assim eficaz desde a celebração do negócio, nos termos do artigo 117 do CTN:

ACÓRDÃO 1402-007.427 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA PROCESSO
13370.721392/2020-30

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio

Assim, descabe a alegação da defesa, no seu Recurso Voluntário, que na e-fls. 1950 em que alega que se trata de contrato com condição suspensiva. Claramente não é disto que se trata aqui, pois o contrato cuida de pagamento de bonificação, e este pagamento efetivamente ocorreu. Seria caso de efeito suspensivo se o pagamento somente pudesse ocorrer após o vencimento do prazo ou atingimento de metas, caso em que enquanto não vencido o prazo o pagamento da bonificação estaria “suspense”.

Aqui, o pagamento do bônus ocorre no momento da assinatura do contrato, mas sob condição resolutória de posterior apuração de atingimento de metas de vendas, fato que atrai o inciso II do artigo 127 do CTN, posto que o negócio se reputa perfeito e acabado desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

Logo, a receita de bonificação por desempenho, paga antecipadamente, está vinculada à atividade empresarial da recorrente, integrando assim a receita operacional da empresa (art. 11 e 12 do Decreto-Lei 1598/77):

Art 11 - Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica.

§ 1º - A escrituração do contribuinte, cujas atividades compreendam a venda de bens ou serviços, deve discriminar o lucro bruto, as despesas operacionais e os demais resultados operacionais.

§ 2º - Será classificado como lucro bruto o resultado da atividade de venda de bens ou serviços que constitua objeto da pessoa jurídica.

§ 3º - As ações ou quotas bonificadas, recebidas sem custo pela pessoa jurídica, não importarão modificação no valor, pelo qual a participação societária estiver registrada no ativo nem serão computadas na determinação do lucro real.

Receita de Vendas e Serviços

Art. 12. A receita bruta compreende:

(Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)”

Portanto, nego provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

Neste tópico, há que se discordar da decisão da DRJ.

O extenso e detalhado trabalho da Fiscalização não deixou dúvidas que se trata aqui de omissão de receitas. As bonificações recebidas antecipadamente não foram tributadas nem no momento da celebração do contrato (art. 127, II do CTN) e nem quando a defesa alega ser o momento devido, que é na fase de apuração final do atingimento de metas.

Como mostramos acima, a empresa não ofereceu à tributação nem mesmo aqueles valores que nos períodos de apuração fiscalizados a Petrobrás Distribuidora deu quitação a alguns contratos. Ou seja, a empresa não cumpriu nem a sua **particular e equivocada regra de tributação**.

A omissão de receitas é evidente.

Ocorre que não vislumbro aqui a ocorrência de qualquer fraude cometida pela empresa (e seus administradores). A configuração da fraude requer atos que falseiam a verdade, que mostrem que a empresa quis representar como reais situações que ao final se mostravam inexistentes.

Os textos dos contratos de bonificação representam o que neles está firmado, demonstram a real vontades das partes. Não há dúvidas que se tratam aqui de bonificações, que foram recebidas pela recorrente e que foram contabilizadas como bonificações antecipadas, ainda que de forma equivocada.

Os documentos e registros contábeis mostram claramente a relação contratual entre a empresa e a Petrobrás Distribuidora. O erro da empresa consistiu em não tributar estes valores no momento certo. Na verdade, a empresa não tributou em momento algum.

Esta situação atrai a aplicação da súmula 14 deste CARF que afirma que “A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.”

Tem razão a defesa ao afirmar que a simples existência da solução de consulta 110/2019/COSIT prova que a questão não era incontroversa à época dos fatos e tudo indica que outras empresas tinham dúvidas sobre a tributação.

Portanto, dou provimento ao Recurso Voluntário, reduzindo a multa de ofício para 75%.

DA RESPONSABILIZAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS

Os sujeitos passivos ELMO DE SOUZA MACEDO e EDMUNDO SOUZA MACEDO foram responsabilizados em vista da sua qualidade de administradores da empresa. Alega a autoridade fiscal que estes administradores agiram com infração à lei, atraindo a aplicação do artigo 135, III do CTN¹.

Este relator não adota a tese de que a aplicação do artigo 135 do CTN carece de prova objetiva da participação individual de cada pessoa física responsabilizada, pois isto seria um empréstimo indevido de institutos do Direito Penal, incabíveis à responsabilização tributária, que tem características de responsabilização civil.

Para a responsabilização de diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado há que se demonstrar apenas a infração à lei, cometida pela empresa, mas sob comando destas pessoas responsabilizadas.

A questão está na qualificação do que seja “infração à lei”.

Há que se perguntar se atraso na entrega de uma declaração, ou a dedução indevida de amortização de ágio, ou, como no caso aqui tratado, a omissão de receita, são exemplos de infrações a lei suficientes para a aplicação do artigo 135.

A autoridade fiscal indiretamente dá uma resposta (apenas uma resposta, de várias possíveis) a esta dúvida ao fundamentar a responsabilização na alegação que a omissão de receita aqui tratada caracterizaria um ilícito penal, o que, por conseguinte, implicaria a aplicação do artigo 135:

“Foi apurada Omissão de Receitas mediante a prática de **fraude contábil**, caracterizando, em tese, a ocorrência do crime previsto no Artigo 1º, inciso II, da Lei 8.137/90.

¹ Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: [...]

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Logo, tendo a conduta dos administradores caracterizado “infração de lei” penal, cabível a responsabilização solidária dos sócios-administradores em relação ao crédito tributário decorrente desta infração.

O(s) responsável(is) solidário(s) consta(m) no(s) Auto(s) de Infração, parte integrante deste Relatório Fiscal. “

Logo, vejo que uma resposta viável a esta dúvida está na necessidade de demonstrar a ocorrência de um ato grave de infração à lei, não qualquer infração, para a aplicação da responsabilização do artigo 135. A ocorrência de fraude seria elemento suficiente. Como já dito, não vislumbro qualquer fraude cometida pela empresa, sob a responsabilidade dos administradores.

Logo, dou provimento aos Recursos Voluntários de ELMO DE SOUZA MACEDO e EDMUNDO SOUZA MACEDO para que sejam excluídos do polo passivo nestes autos.

DA CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA COM A MULTA DE OFÍCIO

A recorrente se insurge no seu Recurso Voluntário contra o lançamento da multa decorrente recolhimento de estimativas de estimativas em vista das glosas realizadas na autuação fiscal.

A base legal encontra-se na lei 9430/1996, artigo 44:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - De 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - De 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) **na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado**, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)”

Recorrente defende que não seria cabível a sua exigência, aderindo à tese da impossibilidade da incidência concomitante da multa isolada pelo não recolhimento de estimativa (art. 44, II, a da lei 943/1996), e da multa de ofício pelo não recolhimento de IRPJ/CSLL apurado ao final do período de apuração (inciso I do mesmo artigo 44).

Alega-se a aplicação do critério da consunção, pois a infração de não recolher uma estimativa é meio de execução da etapa final, ou seja, o recolhimento do tributo ao final do ano-calendário.

Com o devido respeito aos que assim entendem, este relator não vislumbra qualquer óbice na aplicação simultânea das duas multas. Trata-se de infrações distintas e a lei não impede concomitância das duas multas, por dois motivos. O primeiro é porque não há qualquer previsão expressa na lei neste sentido. E a segunda é que a própria alínea “b” do inciso II do artigo 44 da lei 9430/1996 foi redigida prevendo todas estas hipóteses.

Explico.

A alínea b do inciso II do artigo 44 da lei 9430/1996 prevê a multa “**ainda que** tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social”.

O termo “ainda que” é usado para expressar que algo acontece apesar de outras circunstâncias ou condições. Como exemplo pode utilizar a própria alínea “b” do inciso II do artigo 44, quando afirma que a multa isolada é devida “**ainda que** tenha sido apurado prejuízo fiscal...”

A legislação tributária estabelece que a multa por falta de recolhimento da estimativa mensal é imposta independentemente da existência de lucro ou prejuízo fiscal no período. Isso significa que, mesmo que a empresa tenha prejuízo, a obrigação de recolher a estimativa mensal do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) persiste. A norma legal não faz distinção entre situações de lucro ou prejuízo, tratando a antecipação do pagamento como um dever instrumental do contribuinte.

Ademais, a Súmula CARF nº 105², que veda a cumulação de ofício e a multa isolada não se aplica à fatos geradores ocorridos após as alterações legislativas promovidas pela Medida Provisória nº 351, convertida na Lei nº 11.488.

Portanto, a multa prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 é exigível na ausência ou na presença de lucro tributável ao final do ano-calendário.

Assim, além das condutas infracionais distintas, que a lei atribui consequências sancionatórias distintas, afastar a exigência da multa isolada é negar vigência a texto legal expresso (art. 2º e 44, II, “b”, da Lei no 9.430, de 1996), fato defeso ao CARF, nos termos da Súmula nº 2.

Portanto, nego provimento do Recurso Voluntário neste ponto.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

² Súmula CARF 105: “A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício”

Inexigibilidade da COFINS e da Contribuição ao PIS

A defesa se insurge especificamente quanto ao lançamento da COFINS e do PIS. Neste ponto, estende os argumentos já apresentados quanto ao IRPJ e CSLL, de que se trata de receita condicionada à evento futuro, qual seja, a verificação posterior de atingimento de metas de vendas, razão pela qual o PIS e a COFINS também não poderiam ser tributados antecipadamente, mas apenas ao final do vencimento do contrato.

No Recurso Voluntário, nas e-fls. 1956, a defesa acrescenta um argumento que não consta na impugnação, fazendo referência à um trecho do voto da Ministra Rosa Werber no RE 606107/RS ([Tema 0283](#)):

“Quanto ao conteúdo específico do conceito constitucional, a receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições, na esteira da clássica definição que Aliomar Baleeiro cunhou acerca do conceito de receita pública:

*Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondências no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.*³

Ricardo Mariz de Oliveira especifica ser a receita “algo novo, que se incorpora a um determinado patrimônio”, constituindo um “dato positivo para a mutação patrimonial”. (grifos nossos)

E complementa seu argumento: *“Com efeito, a antecipação de bonificação por performance, recebida sob condição do futuro atingimento de metas de performance, enquanto alocada no passivo, NÃO se caracteriza como uma receita tributável pela COFINS e pela contribuição ao PIS!”.*

Equivoca-se a defesa neste ponto. A alocação da receita no passivo foi feita incorretamente pela empresa, visto que deveria ter lançado os valores recebidos à crédito em uma conta de Receita, em contrapartida de débito na conta Ativo – Bancos conta movimento.

Ademais, a receita de bonificação, por si só, é de fato “elemento novo e positivo” que não possui reservas ou condições, pois a empresa pode dispor e aplicar estes recursos imediatamente do modo que entender e necessitar, inclusive distribuí-los aos sócios.

Das Alíquotas Aplicáveis

Na sua impugnação, a defesa alegava, em pedido alternativo caso haja manutenção da autuação, que sejam aplicadas ao PIS e COFINS lançados as alíquotas cabíveis às receitas

³ BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 16ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 126.

financeiras previstas no Decreto 8.426/2015. Afirma que deveria ter sido aplicado o artigo 1º⁴ deste Decreto 8.426/2015, pois entende que as bonificações recebidas se constituem em receitas financeiras, cabível assim as alíquotas de 0,65% para o PIS e 4% para a COFINS.

Com a este tema, o relator do Acórdão recorrido abordou de modo suficiente as alegações da defesa, e considerando que este ponto do recurso voluntário repisa os argumentos da impugnação, adoto o trecho abaixo do voto do relator como minhas razões de decidir, com base no art. 114, §12, I⁵ do Anexo da Portaria MF nº 1.634, de 2023 (Ricarf):

35. O impugnante contesta ainda a aplicação das alíquotas utilizadas pelo fisco, propugnando pela aplicação das alíquotas de 0,65% para o PIS e 4% para a COFINS, nos moldes do Decreto 8.426, de 2015, argumentando que as receitas das “Bonificações” devem receber o tratamento de receita financeira, e não operacional.

36. O Decreto 8.426, de 2015 restabeleceu as alíquotas do PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa.

36.1 Tendo em vista que o contribuinte propugna pelo tratamento das receitas em comento como “receitas financeiras”, vejamos o Regulamento do Imposto de Renda (RIR) – Decreto 9.580, de 2018 (art. 373 do RIR, de 1999), acerca das receitas financeiras:

Das receitas e das despesas financeiras Receitas

Art. 397. Os juros, o desconto, o lucro na operação de reporte e os rendimentos ou os lucros de aplicações financeiras de renda fixa ou variável, que tenham sido ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos de renda fixa com vencimento posterior ao encerramento do período de apuração, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, caput ; Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 2º ; e Lei nº 9.249, de 1995, art. 11, § 3º).

33.1.1 Por sua vez, a Solução de Consulta COSIT 531, de 18 de dezembro de 2017, acerca da tributação das receitas financeiras na contribuição do PIS e da COFINS:

⁴ Art. 1º Ficam restabelecidas para 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 4% (quatro por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de **hedge**, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições.

⁵ Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor. [...]

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DESCONTOS CONDICIONAIS OBTIDOS. RECEITA TRIBUTÁVEL.

Para fins de determinação da alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre o desconto condicional, deve-se determinar a natureza da receita decorrente desse desconto, a qual depende da caracterização do negócio jurídico firmado entre as partes, nos termos das condições contratuais pactuadas.

E a Solução de Consulta 4.007, da SRRF 04/DISIT, de 22 de abril de 2020:

A partir de julho de 2015, as receitas financeiras auferidas por pessoas que apuram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep pela sistemática não cumulativa estão sujeitas às alíquotas previstas no Decreto nº 8.426, de 2015. A determinação sobre a natureza de receita financeira de um desconto condicional depende da caracterização do negócio jurídico firmado entre as partes.

33.1.2 Pois bem, de fato, as receitas financeiras auferidas pelas empresas submetidas ao regime não cumulativo se submetem às alíquotas do Decreto nº 8.426, de 2015; contudo, as receitas auferidas pela entidade, objeto de análise neste processo, não têm qualquer correspondência com “os juros, o desconto, o lucro na operação de reporte e os rendimentos ou os lucros de aplicações financeiras de renda fixa ou variável”; as bonificações recebidas pela autuada estão vinculadas às atividades operacionais da empresa e não podem ser caracterizadas como rendimento financeiro. Vejamos:

Resposta do contribuinte à intimação do fisco, à fl. 98:

Como se verifica do Razão Contábil, o critério utilizado no período fiscalizado, 01/01/2016 a 31/12/2018, para registro contábil das bonificações recebidas foi o seguinte: débito em conta do ativo “Banco” e o crédito em conta do passivo “Antecipação de Bonificação”. Assim o faz porque, como se trata de bonificação recebida antecipadamente e vinculada ao cumprimento de metas – volume de compras, a incorporação ao seu patrimônio só ocorre (rá) quando cumpridas as condições de performance pactuadas. Do contrário, se não atingidas as metas, os valores recebidos devem (rão) ser restituídos à Petrobrás Distribuidora.

Resposta da PETROBRÁS à intimação do fisco, à fl. 843:

Os contratos de bonificação por exclusividade e desempenho são usuais nos negócios da BR e prática no mercado de combustíveis, com o fito de manter fidelidade comercial e ampliar mercado, visando aumento de vendas e portanto é considerada despesa operacional sendo, dedutível do imposto de renda, devendo, entretanto, as bonificações concedidas, guardar estrita consonância com as operações mercantis que lhes originaram. Parecer Normativo CST nº 32, de 17 de agosto de 1981.

33.1.3 Como se vê, as bonificações recebidas pela autuada estão vinculadas à atividade operacional da empresa e não têm qualquer correlação com

ACÓRDÃO 1402-007.427 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA PROCESSO
13370.721392/2020-30

“rendimento financeiro”. Tais rendimentos estão vinculados às atividades habituais e operacionais da empresa e como tal devem ser tributados, sob o regime de não cumulatividade, tendo em vista a opção do contribuinte pela apuração pelo LUCRO REAL ANUAL.

34. Assim sendo, não tem qualquer amparo legal a aplicação de qualquer alíquota diferenciada para o PIS e a COFINS senão aquelas expressamente previstas em lei, para os contribuintes que apuram tais contribuições pelo regime não cumulativo: 7,60% para a COFINS e 1,65% para o PIS.

DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para, no mérito, dar a ele parcial provimento para afastar a qualificação da multa de ofício, mantendo o lançamento nos demais temas. Quanto ao Recurso Voluntário das pessoas física, dou-lhes provimento para que sejam excluídas do polo passivo do lançamento.

É como voto.

documento assinado digitalmente)

Rafael Zedral- Relator